

Ländererlasse: Anwendungsfragen zu § 1 Abs. 2a und § 1 Abs. 2b GrEStG

Der Erlass zur gewerbesteuerlichen Behandlung von unmittelbaren und mittelbaren Änderungen des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Personengesellschaft (Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG) wurde aktualisiert. Der aktuelle Erlass ersetzt das Vorgängerschreiben vom 12.11.2018.

Ein weiterer Ländererlass befasst sich mit Anwendungsfragen zu der im Rahmen der Reform des Grunderwerbsteuersteuergesetzes eingeführten Neuregelung für Anteilseignerwechsel an grundbesitzenden Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 2b GrEStG). Zu Praxishinweisen zu beiden Erlassen siehe auch den Beitrag vom 12.07.2022 in den [Deloitte Tax-News](#).

Hintergrund

Mit dem Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes vom 12.05.2021 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) wurde § 1 Abs. 2a GrEStG insoweit geändert, als die Beteiligungsgrenze auf 90 % gesenkt und der Zeitraum auf zehn Jahre erweitert wurde.

Außerdem wurde mit dem Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes vom 12.05.2021 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) ein neuer Ergänzungstatbestand (§ 1 Abs. 2b GrEStG) in das Grunderwerbsteuergesetz eingefügt, aufgrund dessen der Anteilseignerwechsel in Höhe von mindestens 90 % im Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft innerhalb von zehn Jahren besteuert wird. Die Vorschrift fingiert die Übereignung eines zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft gehörenden Grundstücks auf eine fiktiv „neue“ Kapitalgesellschaft. Zivilrechtlich liegt kein Rechtsträgerwechsel vor.

Die Änderungen sind für alle Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 30.06.2021 verwirklicht werden.

Verwaltungsanweisungen

Erlass zur Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG

In dem aktualisierten Erlass zur Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG wurde insbesondere die Herabsetzung der relevanten Beteiligungsquote von 95 % auf 90 % sowie der von fünf auf zehn Jahre verlängerte Betrachtungszeitraum berücksichtigt. Der Erlass vom 10.05.2022 tritt an die Stelle des Erlasses vom 12.11.2018 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) und ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Für Rechtsvorgänge, die vor dem 01.07.2021 verwirklicht werden, gilt der geänderte Erlass mit der Maßgabe, dass die Beteiligungsgrenze von 95 % und ein Fünfjahreszeitraum anzuwenden ist.

Erlass zur Anwendung des § 1 Abs. 2b GrEStG

Der neue Erlass zur Anwendung des § 1 Abs. 2b GrEStG ist bezüglich Struktur und einiger Auslegungsfragen an den Erlass zu § 1 Abs. 2a GrEStG angelehnt. Er ist für alle Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 30.06.2021 verwirklicht werden. Folgende wesentliche Fragestellungen und Auslegungen werden in dem Erlass behandelt:

Kapitalgesellschaft

Von der Regelung erfasst werden auch ausländische Kapitalgesellschaften, deren rechtliche Struktur den inländischen Kapitalgesellschaften entspricht.

Vom Tatbestand erfasste Grundstücke

Zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft gehören die Grundstücke, die ihr grunderwerbsteuerrechtlich zuzurechnen sind – auf das zivilrechtliche Eigentum oder die bewertungsrechtliche Zurechnung kommt es nicht an.

Anteil am Kapital der Kapitalgesellschaft

Die Vorschrift des § 1 Abs. 2b GrEStG setzt unter anderem voraus, dass mindestens 90 % der Anteile der grundbesitzenden Gesellschaft übergehen. Anteile der Gesellschaft sind bei

Kapitalgesellschaften die Beteiligungen am Gesellschaftskapital (Geschäftsanteile bei einer GmbH, Aktien bei einer AG). Auf die mit den einzelnen Anteilen verbundene Rechtsmacht kommt es nicht an.

Relevanter Gesellschafterwechsel

Ein relevanter Gesellschafterwechsel liegt vor, wenn es sich um einen Gesellschafterwechsel handelt, der durch einen Neugesellschafter ausgelöst wird, und sich dadurch das Verhältnis der Altgesellschafter zu den Neugesellschaftern zu Lasten der Altgesellschafter verändert.

Zu berücksichtigen sind unmittelbare und mittelbare Gesellschafterwechsel.

- Unmittelbarer Gesellschafterwechsel
Eine unmittelbare Änderung des Gesellschafterbestandes einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft liegt vor, wenn ein Anteil an ihrem Kapital zivilrechtlich wirksam auf einen neuen oder anderen Anteilseigner übergeht.
- Mittelbarer Gesellschafterwechsel
Zivilrechtlich gibt es keine mittelbare Änderung eines Gesellschafterbestandes. Aus grunderwerbsteuerrechtlicher Sicht ist maßgeblich, wer hinter dem an der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft unmittelbar beteiligten Gesellschafter steht.
- Alt- und Neugesellschafter
Es muss zwischen Alt- und Neugesellschaftern unterschieden werden. Die Eigenschaft als Altgesellschafter bleibt nur bei einer mittelbaren Verkürzung der Beteiligungskette erhalten. In Fällen einer unmittelbaren Anteilsübertragung an der grundbesitzenden Personen-, bzw. Kapitalgesellschaft führt die Verkürzung dagegen zu einem Gesellschafterwechsel nach § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG.
- Besonderheiten bei der identitätswahrenden formwechselnden Umwandlung
Die identitätswahrende formwechselnde Umwandlung einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft sowie einer an der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Personen- oder Kapitalgesellschaft ist nicht steuerbar.
Um das sog. Formwechsel-Modell zu verhindern, gelten relevante Gesellschafterwechsel an der formwechselnden Gesellschaft auch nach dem Formwechsel unter gewissen Voraussetzungen als zu erfassende Gesellschafterwechsel.

Ermittlung des Vornhundertersatzes

Für die Anwendung des § 1 Abs. 2b GrEStG sind nur solche Anteilsübergänge zu berücksichtigen, die nach dem 30.06.2021 erfolgen. Zur Ermittlung des Vornhundertersatzes ist auf das Verhältnis der Beteiligung der Neugesellschafter zu der fortbestehenden Beteiligung von Altgesellschaftern nach dem Gesellschafterwechsel abzustellen. Maßgebend ist hierfür der Anteil des einzelnen Gesellschafters am Gesellschaftskapital nach dem Gesellschafterwechsel. Für die Höhe des Anteils kommt es auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Wirkung der schuldrechtlichen (gesellschaftsrechtlichen) Vereinbarungen an. Die Wirkung tritt frühestens mit dem Vertragsabschluss ein. Der Zeitpunkt der Leistung der Einlagen ist unerheblich.

Stockt ein Neugesellschafter seine Beteiligung durch den Erwerb weiterer Anteile am Gesellschaftskapital nach dem erstmaligen Erwerb des Geschäftsanteils auf, werden sowohl der erstmalige Erwerb als auch die Hinzuerwerbe bei der Berechnung der Quote berücksichtigt (vgl. BFH-Urteil vom 17.05.2017, II R 35/15).

Zehnjahreszeitraum

Sukzessive Übertragungen unmittelbarer oder mittelbarer Beteiligungen am Kapital der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft auf Neugesellschafter innerhalb von zehn Jahren sind zusammenzurechnen. Der Zehnjahreszeitraum ist für jedes Grundstück im Vermögen der Kapitalgesellschaft selbständig zu beurteilen.

Verhältnis zu § 1 Abs. 2a GrEStG

§ 1 Abs. 2a und § 1 Abs. 2b GrEStG sind gleichrangig, es besteht also kein Vorrang.

Verhältnis zu § 1 Abs. 3 und 3a GrEStG

§ 1 Abs. 2b GrEStG geht der Anwendung des § 1 Abs. 3 und 3a GrEStG grundsätzlich vor. Fallen jedoch die Zeitpunkte zwischen dem schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäft (Signing), das zu einer Festsetzung nach § 1 Abs. 3 GrEStG führen kann, und dem Übergang der Anteile (Closing), das grundsätzlich eine Festsetzung nach § 1 Abs. 2b GrEStG auslöst, auseinander, können zwei Festsetzungen erfolgen. Die Festsetzung nach § 1 Abs. 3 GrEStG

soll aufgehoben werden, wenn das Signing erfolgt und Grundstücksidentität vorliegt. Zudem soll eine Festsetzung nach § 1 Abs. 3 GrEStG grundsätzlich nur geboten sein, wenn „bis zu einem Jahr nach Kenntnismahme der Finanzverwaltung von dem steuerbegründenden Sachverhalt eine Besteuerung nach § 1 Abs. 2b GrEStG nicht zu erwarten ist“.

Verhältnis zu weiteren Vorschriften des GrEStG

Der Erlass geht weiterhin auf das Verhältnis des § 1 Abs. 2b GrEStG zu den Vorschriften des § 3 Nr. 2 S. 1 GrEStG, des § 3 Nr. 3 bis 7 GrEStG und des § 16 GrEStG ein.

Die Steuervergünstigungen nach §§ 5, 6 und 7 GrEStG sind auf Kapitalgesellschaften nicht anzuwenden.

Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage ist grundsätzlich der Grundbesitzwert im Sinne des § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i. V. m. § 157 Abs. 1 bis 3 BewG. Ausnahme: Beruht die Änderung des Gesellschafterbestandes auf einem vorgefassten Plan zur Bebauung eines Grundstücks, ist als Bemessungsgrundlage auf den Grundbesitzwert zum Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes abzustellen. Der Plan muss nur die Bebauung eines Grundstücks, nicht auch die Änderung des Gesellschafterbestandes der Kapitalgesellschaft zum Gegenstand haben (vgl. BFH-Urteil vom 16.09.2020, II R 12/18, BStBl. II 2021, S. 632).

Steuerschuldner und Bekanntgabe des Steuerbescheids

Steuerschuldner ist die grundbesitzende Kapitalgesellschaft (§ 13 Nr. 7 GrEStG), also nicht eine ggf. darüber geschaltete Kapitalgesellschaft.

Anzeigepflicht

Gemäß § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 3b GrEStG sind von der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft alle Rechtsvorgänge anzuzeigen, die zur Verwirklichung des Tatbestands des § 1 Abs. 2b GrEStG geführt haben. Bei sukzessiver Änderung des Gesellschafterbestandes der grundbesitzenden Kapitalgesellschaft sind bei der Anzeige die vorausgegangenen Gesellschafterwechsel, die zur Tatbestandsverwirklichung beigetragen haben, anzugeben.

Betroffene Normen

§ 1 Abs. 2a GrEStG, § 1 Abs. 2b GrEStG

Fundstellen

Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleich lautende Erlasse vom 10.05.2022 (zur Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG)

Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleich lautende Erlasse vom 10.05.2022 (zur Anwendung des § 1 Abs. 2b GrEStG)

Weitere Fundstellen

Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleich lautende Erlasse vom 12.11.2018 (zur Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG), siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 17.05.2017, II R 35/15, BStBl. II 2017, S. 966, siehe <https://www.deloitte-tax-news.de/steuern/grundsteuer-grunderwerbsteuer/bfh-aufstockung-einer-beteiligung-als-steuerbarer-und-anzeigepflichtiger-erwerb.html>

BFH, Urteil vom 16.09.2020, II R 12/18, BStBl. II 2021, S. 632, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.